

## COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 26997C**

Inscrit le 11 juin 2010

---

### **Audience publique du 16 décembre 2010**

**Appel formé par  
la société... (...) ..., ... (NL)  
contre  
un jugement du tribunal administratif du 10 mai 2010 (n° 25961 du rôle)  
dans un litige l'opposant à un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition  
Luxembourg 5  
en matière d'impôt commercial communal**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 26997C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 11 juin 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société de droit néerlandais... (...) ..., établie et ayant son siège social à NL... (Pays-Bas), ..., immatriculée auprès du registre de commerce de la Chambre de commerce d'... sous le n° ..., et ayant une succursale au Luxembourg, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 10 mai 2010, par lequel ledit tribunal l'a déboutée de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année d'imposition 2000, émis à son égard par le bureau d'imposition Luxembourg 5 le 10 août 2005 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 8 juillet 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 9 août 2010 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de la société... (...) ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre WINANDY et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 octobre 2010.

-----

Le 10 août 2005, le bureau d'imposition Luxembourg 5 de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société de droit néerlandais... ..., ci-après désignée par « *la société ...* », un bulletin de l'impôt commercial communal pour l'année 2000, ci-après désigné par « *le bulletin* », avec la mention suivante : « *les revenus réalisés à l'intérieur de l'établissement stable indigène d'une société de capitaux non résidente dont les activités consistent en activités d'experts-conseils sont à qualifier de bénéfice commercial et sont par conséquent soumis à l'impôt commercial* ».

Par courrier du 10 octobre 2005, la société ... fit introduire une réclamation à l'encontre de ce bulletin.

Cette réclamation étant restée sans réponse, la société ..., par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 7 août 2009, introduisit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation dudit bulletin.

A travers un jugement du 10 mai 2010, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme en son volet principal du recours en réformation, rejeta ce recours comme n'étant pas fondé, retint qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation, déclara non fondée la demande en paiement d'une indemnité de procédure formulée par la société ... et condamna celle-ci aux frais.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 11 juin 2010, la société ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 10 mai 2010.

A l'appui de son appel, la société ... conteste d'abord la déclaration, dans le jugement dont appel, que les parties à l'instance se seraient accordées pour qualifier sa succursale luxembourgeoise d'établissement stable et elle précise que son activité, consistant dans le conseil économique et fiscal, serait celle d'une profession libérale, de manière qu'elle aurait eu au Luxembourg tout au plus une base fixe par le biais de laquelle elle aurait exercé son activité, mais non pas un établissement stable.

Ensuite, l'appelante conteste l'interprétation opérée par le tribunal du § 2 (2) n° 2 de la loi modifiée du 1<sup>er</sup> décembre 1936 sur l'impôt commercial communal, appelée « *Gewerbesteuer-gesetz* » (GewStG), consistant à étendre sa portée aux sociétés de droit étranger. Elle considère par contre que la liste de formes de sociétés visées par cette disposition serait exhaustive dans son énumération de formes de sociétés de droit luxembourgeois, de manière que des sociétés étrangères ne rentreraient pas dans son champ d'application. Elle admet l'existence d'une jurisprudence allemande dans le sens de l'inclusion des sociétés étrangères dans le champ d'application du § 2 (2) n° 2 GewStG, mais déclare se rapporter à prudence de justice quant à la question de savoir si cette jurisprudence doit également être appliquée au Luxembourg.

Ensuite, la société ... considère qu'un assujettissement à l'impôt commercial communal d'une société étrangère présupposerait l'existence d'un établissement stable au Luxembourg à travers lequel l'activité est exercée et que la définition d'un établissement stable impliquerait qu'il serve à l'exercice d'une activité d'entreprise commerciale, de manière que l'exercice réel d'une activité commerciale à travers un établissement indigène

constituerait une condition pour la soumission à l'impôt commercial communal. Or, l'activité par elle exercée, en l'occurrence celle des prestations de services dans le domaine fiscal en tant que conseiller économique, relèverait clairement d'une profession libérale et elle n'exercerait ni au Luxembourg, ni à l'étranger une activité commerciale. Partant, le tribunal se mettrait en contradiction avec le § 2 (1) GewStG, qui soumettrait à l'impôt commercial communal seulement une entreprise commerciale exploitée au pays, en confirmant la soumission à cet impôt d'une activité de profession libérale par application de la présomption de commercialité prévue par le § 2 (2) GewStG pour les sociétés commerciales indigènes. L'appelante estime que cette dernière disposition aurait à l'égard de sociétés étrangères la seule portée de soumettre à l'impôt commercial communal tout le revenu luxembourgeois d'une telle société à partir du moment où elle exerce au Luxembourg une activité commerciale à travers un établissement stable luxembourgeois, entraînant que la société commerciale étrangère ne pourrait pas avoir d'autres catégories de revenus au Luxembourg, tels des revenus de location. Le § 2 (2) GewStG consacrerait ainsi la théorie appelée la « *Abfärbetheorie* » et le tribunal aurait commis l'erreur de considérer que l'entreprise commerciale serait synonyme d'établissement stable et d'admettre ainsi que toute présence au Luxembourg d'une société étrangère serait soumise à l'impôt commercial communal.

L'appelante reproche au délégué du gouvernement le renvoi par lui fait au droit des sociétés et au principe de la commercialité par la forme y consacré pour les sociétés de capitaux en y opposant le principe de l'autonomie du droit fiscal et l'argument que la qualification fiscale de l'activité d'une société devrait être opérée sur base des règles propres de l'impôt en question et non pas sur base des règles du droit des sociétés. Elle ajoute qu'en matière d'impôts, le principe de la considération isolée de revenus de contribuables étrangers devrait trouver application et qu'en matière de droit des sociétés, la tendance irait, tout comme à l'étranger, vers l'abandon de la commercialité par la forme, comme en témoignerait le projet de loi concernant l'exercice sous forme de société des professions libérales.

Le § 2 GewStG, dans sa teneur applicable à l'année d'imposition 2000, disposait comme suit:

*« (1) Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinn des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Im Inland betrieben wird ein Gewerbebetrieb, soweit für ihn im Inland oder auf einem in einem inländischen Schiffsregister eingetragenen Kauffahrteischiff eine Betriebsstätte unterhalten wird. »*

*(2) Als Gewerbebetrieb gilt stets und in vollem Umfang die Tätigkeit (...)*

*2. der Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung (...)) ».*

Le § 2 (1) GewStG consacre les deux critères généraux de l'assujettissement à l'impôt commercial communal, à savoir l'existence d'une entreprise générant des bénéfices commerciaux au sens de l'article 14 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR) et dont l'exploitation est assurée par le biais d'un établissement stable sur le territoire luxembourgeois.

Le § 2 (2) n° 2 GewStG déroge à l'alinéa (1) quant au premier de ces deux critères, à savoir celui tenant à l'activité, en ce sens que dans le chef des sociétés de capitaux, l'activité à soumettre à l'impôt commercial communal ne doit pas rentrer concrètement dans la

définition d'une entreprise commerciale au sens de l'article 14 LIR, mais toute activité quelconque, même non commerciale par essence, est automatiquement qualifiée comme relevant de l'entreprise commerciale de la société. Les sociétés de capitaux sont ainsi soumises à l'impôt commercial communal pour toute leur activité en raison de leur seule forme juridique.

S'il est vrai que le § 2 (2) n° 2 GewStG vise formellement seulement les formes de sociétés de capitaux prévues par le droit des sociétés luxembourgeois et que le § 2 GewStG ne comporte pas de disposition spécifique quant à la soumission de contribuables établis à l'étranger, la Cour ne saurait cependant se rallier à l'interprétation proposée par l'appelante d'après laquelle la soumission à l'impôt commercial communal d'une société de capitaux étrangère présupposerait l'exercice, au Luxembourg, d'une activité commerciale par nature au sens de l'article 14 LIR à travers un établissement stable luxembourgeois et le § 2 (2) n° 2 GewStG n'aurait que pour objet de qualifier également tous les autres revenus luxembourgeois de la société étrangère de commerciaux pour les faire rentrer dans le champ de l'impôt commercial communal. En effet, la disposition générale du § 2 (1) GewStG fixe le critère de la territorialité par rapport au seul objet de l'impôt commercial communal, à savoir l'entreprise commerciale, sans poser aucune condition de résidence ou de nationalité par rapport à l'entrepreneur, de sorte que les entrepreneurs individuels exploitant une entreprise commerciale au Luxembourg à travers un établissement stable au pays sont assujettis à l'impôt commercial communal indépendamment de leur résidence à l'étranger ou au Luxembourg. Le § 2 (2) n° 2 GewStG s'insère dans la même logique en visant toute activité indigène, exercée à partir d'une présence suffisant aux critères d'un établissement stable, de toute société à qualifier comme société de capitaux, indépendamment de la question de savoir si cette société est à qualifier de résident luxembourgeois ou étranger. La question de la qualification d'une société étrangère comme société de capitaux ou non est à résoudre à travers une comparaison de la forme juridique de la société étrangère par rapport aux formes juridiques des sociétés de capitaux luxembourgeoises. L'interprétation proposée par l'appelante aurait par contre pour effet de conférer au § 2 (2) n° 2 GewStG une portée différente selon la résidence fiscale de la société étrangère qui ne peut s'appuyer sur aucune différenciation dans le libellé de cette disposition et qui serait contraire au principe d'égalité devant la loi fiscale, consacré par les articles 10bis et 101 de la Constitution eu égard au caractère territorial de l'impôt commercial communal.

Cette applicabilité identique du § 2 (2) n° 2 GewStG aux activités indigènes des sociétés de capitaux tant résidentes qu'étrangères a été retenue non pas seulement par la jurisprudence allemande plus récente visée par l'appelante, mais déjà par la jurisprudence allemande dès avant le maintien en vigueur de la législation fiscale allemande décrété par l'arrêté grand-ducal du 26 octobre 1944 concernant les impôts, taxes, cotisations et droits (cf. Reichsfinanzhof 4 avril 1939, aff. I 327/38, RStBl. 1939, 854 : « *Das Gewerbesteuergesetz enthält keine ausdrücklichen Vorschriften über die steuerliche Behandlung ausländischer Unternehmen. Ausländische Unternehmen werden bei der Gewerbesteuer mangels ausdrücklicher Regelung behandelt wie inländische Unternehmen, deren Rechtsform sie im Aufbau entsprechen. § 2 GewStG gilt für ausländische Gesellschaften wie für inländische* »), de manière que la disposition du § 2 (2) n° 2 GewStG doit être considérée comme ayant été maintenue en vigueur au Luxembourg en tant que s'appliquant sans distinction aux sociétés de capitaux indigènes et étrangères.

Il y a lieu d'ajouter que le principe de la considération isolée de revenus indigènes de contribuables non résidents n'est pas appelé à s'appliquer dans le présent cadre, étant donné que ce principe tend essentiellement à résoudre la question de la qualification de revenus

indigènes dans le cadre de l'imposition à l'impôt sur le revenu des collectivités de sociétés de capitaux soumises à une obligation fiscale personnelle limitée.

En l'espèce, l'appelante est une société de droit néerlandais constituée sous la forme d'une « *besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid* » (B.V.) qui doit être considérée comme s'apparentant à une société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois au vu de son régime juridique, de manière qu'elle rentre de ce chef dans les formes de sociétés visées par le § 2 (2) n° 2 GewStG.

Par voie de conséquence, toute l'activité indigène de l'appelante doit être qualifiée d'entreprise commerciale indépendamment de sa nature effective et le revenu y dégagé est soumis à l'impôt commercial communal à la seule condition que cette activité puisse être rattachée à une présence de l'appelante au Luxembourg répondant aux critères d'un établissement stable indigène, la notion d'établissement stable étant définie par le § 16 (1) de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, dite « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), comme « *jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient* ».

Or, il se dégage des éléments en cause que l'appelante avait disposé durant l'année 2000 de bureaux à Luxembourg, ..., et qu'elle avait engagé du personnel, le tout afin d'exercer à partir de cette infrastructure matérielle et personnelle l'activité de conseil économique et fiscal dont elle a dégagé le revenu soumis à l'impôt commercial communal par le bulletin de l'impôt commercial communal critiqué. Il y a partant lieu d'admettre que l'appelante avait exercé durant l'année 2000 son activité qualifiée *de jure* comme entreprise commerciale à partir d'un établissement stable au Luxembourg et qu'elle se trouvait dès lors à juste titre soumise à l'impôt commercial communal, sur base du § 2 (1) et (2) n° 2 GewStG, du chef des revenus ainsi dégagés.

Il s'ensuit que le premier moyen de l'appelante laisse d'être fondé.

En deuxième lieu, l'appelante soutient que, même en admettant que la présomption établie par le § 2 (2) n° 2 GewStG devait trouver application à l'égard d'une société de capitaux non résidente, son application serait soumise à la condition de l'existence d'un établissement stable luxembourgeois et qu'en l'espèce, un tel établissement stable ferait défaut dans son chef à la fois par rapport au droit national et à la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 8 mai 1968, ratifiée par une loi du 30 mai 1969, ci-après visée par la « *Convention* ». Elle se réfère à la distinction opérée en droit fiscal international, et notamment à travers le modèle de convention tendant à éviter les doubles impositions de l'OCDE valable jusqu'en l'année 2000, entre la notion d'établissement stable, réservée aux bénéfices d'entreprises commerciales, et celle de base fixe, réservée aux autres professions indépendantes, distinction qui serait également appliquée dans les articles 7 et 15 de la Convention. L'appelante soutient qu'il serait encore de principe que la question de l'existence ou non d'un établissement stable devrait être appréciée *in concreto* sur base d'éléments factuels plutôt que sur base d'une analyse formelle. Or, une analyse factuelle de l'activité exercée par la succursale luxembourgeoise de la société ... devrait aboutir à la conclusion que cette activité n'aurait été aucunement de nature commerciale, mais qu'elle aurait relevé de l'activité indépendante du conseil économique et fiscal, entraînant que la succursale ne pourrait pas être qualifiée d'établissement stable, mais qu'elle devrait être considérée comme constituant une base fixe d'une profession indépendante. Par voie de conséquence, il y aurait lieu d'appliquer l'article 15 de la Convention relatif aux activités indépendantes et non pas son article 7 régissant les activités commerciales et la Convention interdirait toute attraction

de revenus d'une profession indépendante vers un établissement stable. Dans la même logique, la présomption de commercialité par la forme de société appliquée en droit interne luxembourgeois ne pourrait pas être invoquée pour qualifier les revenus de sa succursale luxembourgeoise de bénéfices commerciaux dans la mesure où la considération isolée des revenus indigènes imposée par le droit fiscal international devrait emporter que des facteurs étrangers, en l'occurrence la forme de la société néerlandaise, ne devrait pas primer sur la nature intrinsèque des revenus par elle réalisés au Luxembourg.

Les conventions préventives de la double imposition ont pour seul but de restreindre les compétences d'imposition découlant du droit interne des Etats signataires, mais ne créent pas une nouvelle obligation fiscale et n'augmentent pas l'obligation fiscale posée par le droit interne (cf. Henri DOSTERT : *La double imposition internationale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune et les conventions tendant à l'éliminer*, ETUDES FISCALES n<sup>os</sup> 57/58, p. 9, n<sup>o</sup> 25). Elles ont ainsi exclusivement l'effet négatif de délimiter les compétences d'imposition originaires des Etats signataires instaurées par leurs droits internes respectifs au vu de la finalité affichée d'éliminer les doubles impositions sans fonder un nouveau droit d'imposition autonome (cf. VOGEL : *DBA-Kommentar*, Verlag C.H. Beck, éd. 1996, Einl., Anm. 45b-s) et répondent ainsi au principe de non-aggravation (cf. SCHAFFNER : *Droit fiscal international*, éd. Promoculture, n<sup>o</sup> 1.10, p. 26). Dans la même logique, ces conventions n'affectent pas, sauf disposition expresse contraire, le régime d'imposition interne de l'Etat qui se voit reconnaître le droit d'imposer une certaine matière imposable et n'ont partant pas pour objet d'imposer une requalification de certains revenus en droit interne.

Par voie de conséquence, la réponse dans un sens ou l'autre à la question de savoir si le revenu dégagé par la succursale luxembourgeoise de l'appelante durant l'année 2000 doit être qualifié de bénéfice commercial au sens de l'article 7 de la Convention ou de revenu d'une activité indépendante au sens de son article 15 ne saurait avoir pour effet d'entraîner la requalification de ce même revenu dans le cadre de l'application de l'impôt commercial communal ou de faire dénier à ladite succursale la qualité d'établissement stable au sens du § 2 (1) GewStG, mais pourrait seulement avoir pour conséquence, si le droit d'imposition était reconnu aux Pays-Bas, que le Luxembourg ne pourrait pas soumettre le revenu en question à l'impôt commercial communal.

En effet, si le revenu de la succursale luxembourgeoise de l'appelante était à qualifier de revenu d'une activité indépendante au sens de l'article 15 de la Convention, la condition de l'existence d'une base fixe au Luxembourg à partir de laquelle l'activité génératrice du revenu en cause se trouverait vérifiée au vu des éléments en cause ci-avant visés et des affirmations afférentes de l'appelante, de manière que le Luxembourg se verrait conférer le droit exclusif d'imposer ce revenu conformément aux dispositions de son droit interne, dont la GewStG.

Si par contre le revenu de la succursale luxembourgeoise de l'appelante était à qualifier de bénéfice d'une entreprise au sens de l'article 7 de la Convention, le droit d'imposition y relatif ne reviendrait au Luxembourg que dans l'hypothèse où la succursale pourrait être qualifiée d'établissement stable tel que défini par l'article 5 de la Convention en ce sens qu'il vise « *une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité* ». En l'espèce, comme il a été retenu ci-avant, l'appelante avait disposé durant l'année 2000 de bureaux à Luxembourg ... et elle avait engagé du personnel, le tout afin d'exercer à partir de cette infrastructure matérielle et personnelle l'activité de conseil économique et fiscal dont elle a dégagé le revenu soumis à l'impôt commercial communal par le bulletin de l'impôt commercial communal critiqué. Or, l'article 5, alinéa 2 de la Convention qualifie plus particulièrement comme établissement stable l'utilisation d'un

bureau pour l'exercice de l'activité, de manière que l'infrastructure matérielle et personnelle déployée par l'appelante à travers sa succursale luxembourgeoise devrait être qualifiée d'établissement stable au sens de l'article 5 de la Convention et qu'en conséquence, le droit d'imposition exclusif pour le revenu dégagé par la succursale reviendrait au Luxembourg conformément aux dispositions de son droit interne, dont la GewStG.

Par voie de conséquence, la question de la qualification du revenu de la succursale luxembourgeoise de l'appelante pour l'application de la Convention reste sans incidence sur la qualification de ce même revenu dans le cadre de l'impôt commercial communal et sur la légalité de la qualification de la succursale comme établissement stable au sens du § 2 (1) GewStG. De même, le Luxembourg est investi, quelle que soit la qualification du revenu en cause dans le cadre de la Convention, du droit exclusif d'imposer ce revenu conformément à son droit interne.

Il s'ensuit que le deuxième moyen n'affecte pas la validité du bulletin litigieux et doit partant être rejeté.

En troisième lieu, l'appelante affirme que l'application de la présomption de commercialité du § 2 (2) n° 2 GewStG à des sociétés non résidentes en raison de leurs activités exercées au Luxembourg et leur assujettissement à l'impôt commercial communal constitueraient une restriction injustifiée à la liberté d'établissement des sociétés de capitaux prohibée par l'article 43 du Traité instituant la Communauté européenne (CE). Elle se prévaut de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) pour en déduire que l'application de cette présomption aurait pour effet de restreindre son choix quant à la forme juridique la plus appropriée pour exercer son activité au Luxembourg et lui imposerait des conditions d'exercice de son activité différentes de celles applicables aux sociétés résidentes. Elle fait valoir qu'en constituant une société civile, une société en nom collectif ou une société en commandite dont elle aurait été l'associé commandité au lieu d'établir une succursale, la société filiale luxembourgeoise aurait pu échapper à la soumission à l'impôt commercial communal par application du principe de la considération isolée des revenus indigènes de contribuables non résidents.

Il se dégage de la jurisprudence de la CJUE que la liberté d'établissement - consacrée par l'article 43 CE, tel qu'applicable pour l'année 2000, qui reconnaît aux ressortissants communautaires l'accès aux activités non salariées et leur exercice, ainsi que la constitution et la gestion d'entreprises, dans les mêmes conditions que celles définies par la législation de l'État membre d'établissement pour ses propres ressortissants - comprend, conformément à l'article 48 CE, pour les sociétés constituées en conformité avec la législation d'un État membre et ayant leur siège statutaire, leur administration centrale ou leur principal établissement à l'intérieur de la Communauté européenne, le droit d'exercer leur activité dans l'État membre concerné par l'intermédiaire d'une filiale, d'une succursale ou d'une agence (cf. notamment CJUE 21 septembre 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, Rec. p. I-6161; 12 septembre 2006, Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rec. p. I-7995). Pour les sociétés, leur siège au sens de l'article 48 CE sert à déterminer, à l'instar de la nationalité des personnes physiques, leur rattachement à l'ordre juridique d'un État. Admettre que l'État membre d'établissement puisse librement appliquer un traitement différent en raison du seul fait que le siège de sa société mère est situé dans un autre État membre viderait l'article 43 CE de son contenu (voir, en ce sens, arrêts du 13 juillet 1993, Commerzbank, C-330/91, Rec. p. I-4017, point 13; Metallgesellschaft e.a., précité, point 42, ainsi que Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, précité, point 37). La liberté d'établissement vise ainsi à garantir le bénéfice du traitement national dans l'État membre d'accueil, en interdisant toute discrimination fondée sur le lieu du siège des sociétés (voir, en

ce sens, arrêts précités Saint-Gobain ZN, point 35, et Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, point 37).

En l'occurrence, il convient de constater que l'impôt commercial communal est un impôt territorial et que le § 2 GewStG traite, en ce qui concerne la soumission à l'impôt commercial communal d'une activité libérale à travers une société de capitaux, de manière identique les sociétés de capitaux indigènes, les sociétés de capitaux filiales de sociétés-mères résidentes d'autres Etats-membres et les succursales luxembourgeoises de sociétés résidentes d'autres Etats-membres. En effet, la disposition générale du § 2 (1) GewStG définit comme objet de l'impôt commercial communal l'entreprise commerciale exploitée à travers un établissement stable indigène indépendamment de l'identité de l'entrepreneur, partant sans poser aucune distinction quant à la résidence ou la nationalité de l'entrepreneur. De même, le § 2 (2) GewStG, eu égard à l'interprétation ci-avant retenue, consacre certes la commercialité de toute activité accomplie à travers un établissement stable indigène par une société de capitaux et établit ainsi une entreprise commerciale *de jure* dont elle est censée être l'entrepreneur et qui constitue l'objet de l'impôt commercial communal, mais ne distingue pas selon que l'entrepreneur détenant cette entreprise i.e. la société de capitaux est une société purement indigène, une société indigène filiale d'une société-mère étrangère ou une succursale indigène d'une société étrangère, lesquelles sont toutes assujetties identiquement à l'impôt commercial communal en raison de leur entreprise dans la mesure où elle est exploitée au Luxembourg.

L'argument de l'appelante qu'elle aurait pu échapper à la soumission à l'impôt commercial communal en constituant une société civile, une société en nom collectif ou une société en commandite dont elle aurait été l'associé commandité au lieu d'établir une succursale et que partant cette dernière serait désavantagée en raison de sa forme légale, n'est pas de nature à infirmer cette conclusion, étant donné que la comparaison entre le régime appliqué à une filiale et celui appliqué à une succursale ne saurait être opérée qu'entre formes de sociétés comparables entre elles. Or, le régime des sociétés de personnes invoqué par l'appelante se distingue fondamentalement de celui des sociétés de capitaux et ne saurait partant servir de critère de comparaison. Il s'y ajoute qu'également en ce qui concerne les sociétés de personnes, la soumission à l'impôt commercial communal est rattachée à l'existence d'une entreprise commerciale sans distinguer selon la résidence de la société.

Par voie de conséquence, la GewStG n'établit aucune différence de traitement selon que la société de capitaux a ou non son siège au Luxembourg ou selon la forme légale de l'établissement stable luxembourgeois, à savoir une filiale ou une succursale, et le moyen de l'appelante tiré du non-respect du droit communautaire est à rejeter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous examen n'est justifié en aucun de ses moyens et est à rejeter.

## **PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 11 juin 2010 en la forme,



au fond, le déclare non justifié et en déboute,  
partant, confirme le jugement entrepris du 10 mai 2010,  
condamne l'appelante aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Georges RAVARANI, président,

Serge SCHROEDER, conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 16 décembre 2010 au local ordinaire des audiences de la Cour par le président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY

s. RAVARANI

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative